

IMPOSTE SUL REDDITO

Nuovi criteri di deduzione per le spese di manutenzione degli immobili dei professionisti

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Convegno di aggiornamento

Reddito di lavoro autonomo: novità e conferme

Scopri di più

Una delle principali **novità introdotte dal D.Lgs. n. 192/2024**, in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo, riguarda i criteri di deducibilità delle **spese di manutenzione e ristrutturazione** degli **immobili strumentali**, disciplinate dal nuovo [art. 54-quinquies, comma 2, TUIR](#). La disciplina distingue ora tra:

- **spese relative alla manutenzione ordinaria, interamente deducibili** nell'esercizio in cui sono state sostenute, applicando il principio generale di cassa. Per gli immobili a **uso promiscuo, la deducibilità è limitata al 50%**. Per definire gli interventi di manutenzione ordinaria si fa riferimento alle opere di **riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici** e quelle necessarie a **mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti**, in linea con l'[art. 3, comma 1, lett. a\), D.P.R. n. 380/2001](#);
- spese per **ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili**, deducibili in quote **costanti nel periodo d'imposta** in cui sono sostenute e nei cinque successivi. Anche in questo caso, per gli **immobili a uso promiscuo, la deducibilità è del 50% su questo arco temporale** (6 anni complessivi). Per la definizione di manutenzione straordinaria, si rimanda all'[art. 3, comma 1, lett. b\), D.P.R. n. 380/2001](#), che include opere e modifiche necessarie per **rinnovare o sostituire parti strutturali degli edifici**, senza alterarne la volumetria complessiva.

Questi nuovi criteri di deducibilità si applicano per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024**. Per le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione sostenute **fino al periodo d'imposta 2023**, la cui deduzione non si è ancora conclusa, si ritiene applicabile la **previgente disciplina**. Le quote di competenza delle spese straordinarie sostenute negli esercizi precedenti **continuano a essere deducibili**, come previsto dalle istruzioni ai modelli REDDITI 2025.

A titolo di esempio, le **spese non incrementative sostenute fino al 2023** restano deducibili nel periodo di sostenimento nel **limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili**, con l'**eccedenza deducibile** in quote costanti nei **5 periodi d'imposta successivi**.

Anche le spese incrementative sostenute **fino al 2023 continuano a seguire regimi differenziati** a seconda del periodo di acquisizione dell'immobile (ad esempio, se **acquisito tra il 2007 e il 2009**, sono dedotte come **maggiori quote di ammortamento**).

Nonostante le modifiche ai criteri di deducibilità, anche dopo la riforma del D.Lgs. n. 192/2024 rimane **inattuata l'eliminazione prevista della disparità di trattamento fiscale tra l'acquisto in proprietà e l'acquisizione in leasing** degli immobili strumentali e a uso promiscuo. Attualmente, i canoni relativi agli immobili strumentali acquisiti in leasing sono deducibili (salvo eccezioni temporali specifiche). La previsione della Legge delega di Riforma fiscale, che mirava a rendere deducibili anche le **quote di ammortamento degli immobili strumentali posseduti**, non è stata ancora attuata e sarà oggetto di un **ulteriore provvedimento**. L'attuazione di tale misura, tuttavia, potrebbe rendere necessario un intervento normativo che, per ragioni di simmetria impositiva, disponga **la rilevanza fiscale delle plusvalenze e minusvalenze relative agli immobili** per i quali le **quote di ammortamento saranno deducibili**.

A tale proposito, i nuovi [artt. 54-bis e 54-quater, TUIR](#), introdotti dal D.Lgs. n. 192/2024, limitano la rilevanza fiscale delle **plusvalenze e minusvalenze**, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, ai **solì beni "mobili" strumentali** (materiali e immateriali). Di conseguenza, risultano **escluse** dal dato letterale le **plusvalenze e minusvalenze relative ai beni "immobili" strumentali**. Nonostante l'esclusione letterale, l'interpretazione prevalente (confermata dalle istruzioni ai modelli REDDITI PF e SP 2025) è che **l'esclusione generale valga "a regime"**, ma resta ferma l'eccezione per gli **immobili strumentali acquistati tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2009**.

Solo per questi immobili, infatti, era **prevista la deducibilità delle quote di ammortamento** secondo la disciplina previgente. Pertanto, se un professionista ha ceduto nel 2024 un **immobile adibito esclusivamente a studio professionale**, la relativa plusvalenza o minusvalenza è **fiscalmente rilevante se il bene è stato acquistato in quel triennio**.